# Principios Constitucionales de las Contribuciones en México

***José Alberto Campos Vargas***[1]

## SUMARIO

I) Introducción

II) Principio de legalidad tributaria

III) Principio de proporcionalidad

IV) Principio de equidad

V) Conclusiones

**(1)** Licenciado en Derecho, Universidad Nacional Autónoma de México, D.F., México (2000). Socio del escritorio Sánchez de Vanny, México, D.F., México.

## I) Introducción

Las contribuciones en México están sujetas al cumplimiento de principios y requisitos generales contemplados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Dichos principios tienen su origen en los cuatro principios generales de los tributos expuestos por Adam Smith en la Parte II, Capítulo II, Libro Quinto de su libro "Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", obra cuya primera edición apareciera en 1776[2]:

1. igualdad de la imposición: Esto es, que los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal.

2. Certidumbre: Los impuestos deben ser ciertos y no arbitrarios, así como su tiempo de cobro, forma de pago y cantidad debida, deben ser claros y precisos, ya que lo contrario derivará en abusos y favorecerá la corrupción.

3. Comodidad del pago: Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y forma más convenientes para los obligados al mismo.

4. Economía en la recaudación: Las contribuciones deben percibirse de tal manera en que exista la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el tesoro público, disminuyendo los costos que conlleva a recaudación de los impuestos.

Aun cuando los principios anteriormente mencionados datan de hace más de dos siglos, continúan plenamente vigentes. En la actualidad son generalmente aceptados y observados por el legislador contemporáneo de una gran cantidad de jurisdicciones, al elaborar una ley tributaria, pues de no considerarse, podría ponerse en vigor un ordenamiento inequitativo o arbitrario[3].

En el sistema jurídico mexicano, estos principios se encuentran recogidos por la Constitución Política en diversos de sus preceptos, algunos de los cuales tienen el carácter de garantías individuales, esto es, derechos subjetivos públicos que constituyen limitaciones al poder tributario del Estado, tanto en sus aspectos legislativo como ejecutivo[4].

---

(2) Adam Smith, Investigación Sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones, Fondo de Cultura Económica / Serie de Economía, Sexta Reimpresión 1990, Estudio Preliminar por Gabriel Franco, pág. XI., y págs. 726-728.

(3) Emilio Margain Manatou, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, Undécima Edición, México, 1993, Pág. 43.

(4) Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, Decimaséptima Edición, México, 1992, pág. 265.

Conforme a nuestra Constitución, los principios fundamentales que deben regir los impuestos son los siguientes:

a) Legalidad;

b) Equidad; y

c) Proporcionalidad.

En este artículo se definen estos principios fundamentales, así como los motivos por los que podrían no estar cumpliéndose estrictamente en México. En el apartado conclusiones se resumen las decisiones derivadas del análisis y algunas propuestas para el legislador, a fin de tratar de asegurar que estos principios se cumplen estrictamente.

Asimismo, se incluyen algunos ejemplos de disposiciones recientes que violentan la aplicación de dichos principios a la materia tributaria, situación que si bien desafortunada se da con frecuencia en el ámbito legal en México.

## II) Principio de legalidad tributaria

El principio de legalidad tributaria se encuentra consagrado por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo que en su parte conducente establece lo siguiente:

> *Art.31.- Son obligaciones de los mexicanos:*
>
> ...
>
> *IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

Del contenido del artículo anteriormente transcrito se desprende la garantía de legalidad tributaria, misma que consiste en que los particulares no podrán ser gravados con ninguna carga tributaria que no se encuentre establecida en la Ley Fiscal, emanada y aprobada por el Congreso de la Unión(5).

Asimismo, conforme a este principio, las leyes que establezcan tributos deben definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los elementos esenciales del impuesto, o sea, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa(6).

---

**(5)** Dionisio J. Kaye, Derecho Procesal Fiscal, Editorial Themis, Cuarta Edición, Octubre 1994, México D.F. pág. 9.

**(6)** Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., págs. 265 y 266.

Nuestra Suprema Corte de Justicia, en un sinnúmero de tesis y jurisprudencias, ha definido lo que debe entenderse por el principio de legalidad tributaria. Así, por ejemplo, en la Tesis 168, Apéndice: 1917-1995, Número de registro: 168, Instancia: Pleno, Época: Séptima, Tomo: I-Constitucional (SCJN), Página: 169, sobre impuestos y el principio de legalidad consagrado en la Constitución, estableció:

> ***IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.*** *El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca.* ***Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad,*** *a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que* ***la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular,*** *sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen*

*constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles*[7].

Por su parte, el licenciado Adolfo Arrioja Vizcaíno, en su obra denominada "Derecho Fiscal", señala lo siguiente en relación con el principio de legalidad tributaria:

> *"En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada "piedra angular" de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célebre aforismo latino "nullum tributum sine lege" (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé válido origen).*

Efectivamente, una de las más elementales garantías de seguridad para los ciudadanos de un Estado en lo que se refiere al ámbito hacendario, consiste en que únicamente mediante una ley se puede dar a conocer a un particular hasta donde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado.

Es por ello que la existencia de normas jurídico tributarias constituye la mejor barrera que puede ponerse en contra de las actitudes arbitrarias que pudieran tomar aquellos que detentan el poder público y que pretendieran utilizar el derecho que tiene el Estado de exigir aportaciones económicas de su gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos[8].

Nuestra Ley Suprema tiene establecido que se deberá contribuir a los gastos públicos en la forma que establezcan las leyes, lo que implica que el vínculo indispensable por virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias debe necesariamente revestir el carácter de ley, en sentido formal y material.

En los anteriores términos, resulta claro que el principio de legalidad tributaria se compone esencialmente de dos postulados, mismos que son los siguientes:

A) Las autoridades fiscales no pueden llevar a cabo actos o funciones relativas a dicha materia, sin estar previa y expresamente facultadas para ello por una ley aplicable al caso.

---

**(7)** Séptima Época: Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

**(8)** Arrioja Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal, novena edición, Edit. Themis, México, 1994, págs. 248 y 249.

B) Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes y obligaciones que en forma previa y expresa les impongan las leyes aplicables[9].

No obstante lo anterior, en múltiples ocasiones se violenta este principio al establecerse en ordenamientos distintos a una ley en sentido formal y material, esto es, una ley emanada del Congreso de la Unión, disposiciones que de una u otra manera impactan los elementos del tributo como lo son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

A manera de ejemplo, se pueden citar las diversas disposiciones en materia de importación temporal de mercancías y causación del impuesto al valor agregado y general de importación en el caso de las llamadas operaciones virtuales, ya que las mismas se encuentran actualmente contempladas en Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, cuya naturaleza jurídica no es más que la de una circular, las cuales van mucho más allá de las leyes en sentido formal y material al establecer hipótesis de causación de contribuciones derivadas de las operaciones de comercio exterior.

### III) Principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad tributaria también se encuentra contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional antes transcrito, mismo que al igual que el principio de legalidad constituye una garantía individual, aun cuando no se encuentre expresamente contenido en el capítulo correspondiente, según ha sido establecido en un sinnúmero de tesis y precedentes emitidos por el Poder Judicial.

Este principio, como se mencionó anteriormente, ya había sido propuesto por Adam Smith en su obra "Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", al expresar que: "Los *súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en proporción, cada uno, con la mayor exactitud posible a sus propias facultades, o sea, en proporción al ingreso de que disfrutan bajo la protección del Estado*[10]".

El principio de proporcionalidad tributaria consiste básicamente en que los sujetos pasivos del tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica, debiendo fijarse los gravámenes de tal forma que las personas que obtengan ingresos superiores tributen en forma cuantitativamente superior que aquellos que tienen ingresos menores, esto es, que contribuya en mayor cantidad aquel que percibe mayores ingresos y en menor forma aquel que perciba menores ingresos.

---

**(9)** Ídem.

**(10)** Adam Smith, Op. Cit., pág. 726.

El término proporcional aparece ya en la Constitución de 1857, teniendo su antecedente histórico en el artículo 339 de la Constitución de Cádiz, el cual establecía lo siguiente:

> *"Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno".*

A su vez, la Declaración No. 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa estableció lo siguiente:

> *"Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que deba ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades".*

De los anteriores antecedentes históricos, que inspiraron la Constitución mexicana, resulta que todo tributo que pretenda ser justo, debe ir en función de la capacidad contributiva del gobernado.

Nos parece que el siguiente extracto del criterio de nuestros tribunales ilustra en forma clara el alcance de dicho concepto[11]:

> ***IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.*** *El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacer, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción; es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la constitución general de la República. La asamblea constituyente de Francia, en su nombrada declaración del año de 1797, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para to-*

---

(11) Séptima Época. Instancia: Sala Auxiliar. Fuente: Informe 1969. Tomo: Parte II. Página: 45. Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.
Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas. Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cadenas. Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas. Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas. Amparo en revisión 3160/57. Bajío, S. A. 5 de noviembre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas. Amparo en revisión 2835/57. Edificios Kodak, S. A. 5 de noviembre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas. Amparo en revisión 5397/59. Ascamil, S. A. 5 de noviembre de 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas. Amparo en revisión 7584/57. Negociadora e Inmobiliaria Metropolitana, S. A. 5 de noviembre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

*dos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8, que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del estado; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartían entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) todos los habitantes de un estado están obligados a pagar impuestos; 2) los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Es evidente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La primera de las siete leyes constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las bases de la organización política de la República mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4 del estatuto orgánico provisional expedido por don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concre-*

*tamente, a partir de la aplicación de la constitución de Cádiz y de la constitución mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El proyecto de la constitución de la comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del congreso constituyente de 1856-1857 estableció, en su artículo 36, que "es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el diputado constituyente Espiridón Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria". El artículo 36 del proyecto de constitución, que la comisión de estilo dispuso en dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado años después, mediante decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "art. 31. es obligación de todo mexicano: I. defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. prestar sus servicios en el ejército o guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El proyecto de constitución presentado por don Venustiano Carranza, al congreso constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la constitución de 1857, al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La comisión integrada por los diputados constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del proyecto, aunque sí a las dos primeras y el congreso constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917, por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente ar-*

*tículo 31 de la constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8, 339 y 340), y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la federación mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la constitución, que Italia los procura en su vigente ley fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción;*

El principio de proporcionalidad se violenta en múltiples ocasiones al establecerse tributos que no toman en consideración la verdadera capacidad contributiva de los obligados al pago de dichos impuestos o bien que no consideran dicha capacidad contributiva como lo podrían ser algunos casos de mercancías sujetas al impuesto general de importación o bien al impuesto especial sobre producción y servicios, ya que sólo se toma en consideración la naturaleza de las mercancías objeto de dichos tributos, sin embargo, no se consideran las circunstancias particulares de los obligados al pago de dichos tributos.

### IV) Principio de equidad

Al igual que en el caso de los principios de proporcionalidad y legalidad, el principio de equidad se encuentra contemplado por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política.

De igual manera que en el caso del principio de proporcionalidad, tiene sus orígenes en los principios de los tributos enunciados por Adam Smith en la obra anteriormente citada.

La equidad, conforme a su acepción aristotélica, significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias; por lo que dentro de dicho contexto, el principio de equidad significa igualdad ante la misma ley tributaria de todos aquellos sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo relativo a la hipótesis de causación, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente(12).

Adolfo Arrioja Vizcaíno en su obra "Derecho Fiscal", señala que una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece(13).

Nuestros tribunales han consagrado el alcance de este principio, criterio que se transcribe a continuación(14):

> "***IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.-*** *De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.*

ASOCIACION VENEZOLANA
DE DERECHO TRIBUTARIO

(12) Dionisio Kaye, Op. Cit., págs. 14 y 15.

(13) Arrioja Vizcaíno, Op. Cit., pág. 81.

(14) Semanario Judicial de la Federación, IX Época, Tomo II, Pleno, diciembre 1995, pág. 208.

El principio de equidad se violenta, como en el caso del principio de proporcionalidad en impuestos tales como el impuesto general de importación o el impuesto especial sobre producción y servicios al no tomarse en consideración las características particulares de los causantes de los mismos, sino únicamente de las mercancías que se importan o comercializan.

## V) Conclusiones

Desde nuestro punto de vista, los principios constitucionales que rigen los impuestos en México son claros en cuanto a su alcance y aplicación, y en principio no debería existir razón alguna para que tanto el poder legislativo como el poder ejecutivo no siguieran los mismos en la determinación e implementación de las obligaciones de carácter tributario.

Sin embargo, es cada día más común el encontrarnos que tanto las mismas disposiciones legales que consagran los tributos, como la forma de implementar las mismas por parte de las autoridades administrativas en México, violan de forma constante los principios antes analizados.

Probablemente el principio constitucional más violentado lo sea el de legalidad, ya que con frecuencia encontramos que las disposiciones que establecen obligaciones de carácter fiscal en México no definen o regulan con toda precisión el alcance y demás elementos de la obligación tributaria a cargo de los sujetos de la misma, dando margen a actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad administrativa y consecuentemente resultando contrarias al principio de legalidad tributaria, ya que dichos elementos deben encontrarse claramente contemplados en las leyes correspondientes.

Esto es, tal y como ha sido sostenido de manera unánime tanto por la doctrina como por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, todos los elementos sustantivos de una contribución, tales como el sujeto, hipótesis de causación, objeto, base, tasa o tarifa y lugar y época de pago deben estar regulados de manera precisa por la Ley, de tal suerte que tanto a los gobernados como a las autoridades les resulte clara y precisa, sin que existan formas diversas de interpretar dicha disposición.

En tales términos, es claro que cualquier disposición que pretenda regular alguno de los elementos esenciales de una contribución, debe establecer con toda claridad y exactitud el alcance de las obligaciones a cargo de los sujetos, de tal manera que puedan determinar con toda certeza su obligación a contribuir a los gastos públicos.

Asimismo, el principio en comento exige que el contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de tal forma por la Ley que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales.

Sin embargo, es cada día más común toparnos con disposiciones que contienen una serie de obligaciones, tanto de carácter sustantivo como formal, a cargo de los contribuyentes, sin definir y regular de manera clara y precisa tanto sus alcances como sus hipótesis, dando en consecuencia un amplio margen a actuaciones arbitrarias por parte de las autoridades.

Dentro de este cúmulo de disposiciones que consideramos pudieran violar los principios constitucionales antes comentados, son probablemente aquellas relacionadas con el comercio internacional y la importación y exportación de mercancías, las que de forma más común violentan dichos principios.

Lo anterior ocurre toda vez que, desde hace ya varios años, las autoridades administrativas en México han tomado la postura de determinar los sujetos, objeto, base, tasa y tarifa aplicables a las contribuciones causadas en la importación y exportación de mercancías no con base en las disposiciones contenidas en las leyes en sentido formal y material que regulan dichas actividades, sino con base en Reglas de Carácter General, mismas que en la mayoría de los casos amplían los elementos esenciales de los tributos que pudieran causarse por virtud de dichas actividades.

Lo anterior nos hace preguntarnos si las autoridades administrativas, en un ánimo eminentemente recaudatorio, consideran alguna vez la existencia de los principios constitucionales que deberían regir la tributación en México.

## BIBLIOGRAFÍA


ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal, novena edición, Edit. Themis, México, 1994, págs. 248 y 249.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, Decimaséptima Edición, México, 1992.

KAYE, Dionisio J. Derecho Procesal Fiscal, Editorial Themis, Cuarta Edición, Octubre 1994, México D.F.

MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, Undécima Edición, México, 1993.

SMITH, Adam. Investigación Sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones, Fondo de Cultura Económica / Serie de Economía, Sexta Reimpresión 1990, Estudio Preliminar por Gabriel Franco.

Sentencia Sala Auxiliar Amparo en revisión 6051/57, caso Inmobiliaria Zafiro, S.A. de fecha 27 de octubre de 1969.

Sentencia Sala Auxiliar Amparo en revisión 3444/57, caso Isabel, S. A. de fecha 27 de octubre de 1969.

Sentencia Sala Auxiliar Amparo en revisión 2526/56, caso Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. de fecha 27 de octubre de 1969.

Sentencia Sala Auxiliar Amparo en revisión 40/57, caso La Inmobiliaria, S. A. de fecha 27 de octubre de 1969.

Sentencia Sala Auxiliar Amparo en revisión 668/57, caso Compañía Inmobiliaria Fare, S.A. de fecha 5 de noviembre de 1969.

Sentencia Sala Auxiliar Amparo en revisión 3160/57, caso Bajío, S.A. de fecha 5 de noviembre de 1969.

Sentencia Sala Auxiliar Amparo en revisión 2835/57, caso Edificios Kodak, S.A. de fecha 5 de noviembre de 1969.

Sentencia Sala Auxiliar Amparo en revisión 5397/59, caso Ascamil, S.A. de fecha 5 de noviembre de 1969.

Sentencia Sala Auxiliar Amparo en revisión 7584/57, caso Negociadora e Inmobiliaria Metropolitana, S.A. de fecha 5 de noviembre de 1969.

Sentencia Sala Auxiliar Amparo en revisión 5332/75, caso Blanca Meyerberg de González de fecha 3 de agosto de 1976.

Sentencia Sala Auxiliar Amparo en revisión 5464/75, caso Ignacio Rodríguez Treviño de fecha 3 de agosto de 1976.

Sentencia Sala Auxiliar Amparo en revisión 5888/75, caso Inmobiliaria Havre, S. A. de fecha 3 de agosto de 1976.

Sentencia Sala Auxiliar Amparo en revisión 331/76, caso María de los Angeles Prendes de Vera de fecha 3 de agosto de 1976.

Sentencia Sala Auxiliar Amparo en revisión 1008/76, caso Antonio Hernández Abarca de fecha 3 de agosto de 1976.

Sentencia Sala Auxiliar Semanario Judicial de la Federación, IX Época, Tomo II, Pleno, diciembre 1995.